

新税收制度下 企业如何纳税

主编 郭代模 杨明朝

- 税款计算
- 会计账务处理
- 实例分析
- 增值税专项管理
- 税务代理

.42

中 国 经 济 出 版 社

95
F810.42
82
2

新税收制度下企业如何纳税

XAK33/27

主 编:郭代模 杨明朝

副主编:阎留喜 牛泽厚

编 委:刘 杰 刘玉范 杨远根

中国经济出版社

(京)新登字 079 号

责任编辑:陈 骝

封面设计:陈 瑶

新税收制度下企业如何纳税

主 编:郭代模 杨明朝

副主编:阎留喜 牛泽厚

*

中国经济出版社出版发行

(北京市百万庄北街3号)

各地新华书店经销

北京市京安印刷厂

*

850×1168毫米 1/32 11印张 270千字
1994年2月第1版 1994年2月第1次印刷

印数:0,001—5,000

ISBN7-5017-2899-2/F·2047

定价:10.80元

前 言

1994年1月1日是我国税收工作的一个重要转折点,1994年的税制改革必将在新中国的税制建设史上揭开新的一页。它标志着我国税收制度朝着法制化、科学化、规范化、合理化的方向迈进了一大步,对于促进我国社会主义市场经济的健康发展、扩大对外开放、理顺国家与企业的分配关系,具有极其重要的意义。

这次税收制度改革,是在总结以往经验和借鉴国外有益做法的基础上,按照社会主义市场经济的要求,本着“统一税法,公平税负,简化税制,合理分权,理顺分配关系,规范分配方式,保障财政收入”的原则进行的。它统一了除外商投资企业与外国企业所得税以外的几乎所有其它税种,有利于社会主义统一市场的形成,有利于我国经济与世界经济的接轨,为不同性质的企业进行公平竞争创造了一个良好的外部条件。

制定一个好的税收制度固然重要,但更为重要的是做好税收制度的贯彻执行。这次税制改革力度大、范围广、涉及到各个方面的经济利益,税制结构、税收政策、税收征纳方法及其会计处理方法都发生了改变。这些变化对广大财税工作者和广大企业财会人员来说也都是一个全新的课题。为了配合新税收制度的贯彻实施,使广大财税工作者和广大企业财会人员迅速掌握新的税收制度下企业纳税的有关问题,中国经济出版社出版了由财税部门和长期从事企业财务工作的同志共同编写的《新税收制度下企业如何纳税》一书,由娄宏伟、郭彩云、孟纪庚、于春波、王俊卿、孙洁、刘永泉、孙文基、刘兵、何成军、蔺雪冰、许太谊撰稿,由财政部中国财政杂志社副社长、中国财政学会副秘书长郭代模同志和河南省开

封市税务局杨明朝同志主编。

本书以新的税收制度和新的财会制度为依据,不仅详细介绍了企业所纳各税的基本内容、应纳税款的计算、有关会计帐务处理方法(包括财政部对新税制的会计处理规定),而且还对增值税专用发票的使用与管理、税务代理制度、税务行政复议、诉讼等问题进行了详细阐述,并根据内容需要,结合实例进行了分析。需要说明的是,本书对个别税种的研究在某种程度上具有展望性和探讨性。

本书通俗易懂、内容新颖、实用性强,既可以作为广大税务人员和企业财会人员的学习用书,也可以作为各类财经院校和税务培训中心的参考教材。

本书在编写、出版、发行过程中,财政部科研所研究生部于中一主任,财政部会计司穆培玲硕士,中国经济出版社的陈骝编辑,中国财经出版社于小旺硕士都曾提出了许多宝贵意见,并给予了大力支持,使得本书能够较快地呈现在广大读者的面前,在此一并表示感谢。

尽管本书编者付出了巨大的努力,但由于我们的水平所限,且编写时间紧迫,书中难免有疏漏或错误之处,恳请广大读者批评指正,以便我们再版时加以修正。

编 者

1994.2

目 录

第一章 税制改革概述	(1)
第一节 税制改革的必要性.....	(1)
第二节 税制改革的基本原则和特点.....	(8)
第三节 税制改革的主要内容	(13)
第二章 企业纳税基础知识	(17)
第一节 税务登记	(17)
第二节 帐簿凭证管理	(24)
第三节 纳税申报	(31)
第四节 税款征收	(34)
第五节 税务检查	(38)
第六节 企业的法律责任	(40)
第三章 增值税的缴纳	(44)
第一节 增值税的纳税人和纳税对象	(44)
第二节 增值税的税目和税率	(47)
第三节 增值税的减免规定	(48)
第四节 增值税的纳税地点和纳税时间	(50)
第五节 增值税的计算、会计帐务处理及实例分析.....	(52)
第六节 增值税若干具体问题及其处理	(65)
第七节 增值税常见错弊分析及其处理	(78)
第四章 消费税的缴纳	(83)
第一节 消费税的基本内容	(83)
第二节 消费税的计算、会计帐务处理及实例分析.....	(91)
第三节 消费税若干具体问题的处理	(99)

第五章 营业税的缴纳	(104)
第一节 营业税的基本内容.....	(104)
第二节 营业税的计算、会计帐务处理及实例分析	(118)
第六章 企业所得税的缴纳	(126)
第一节 企业所得税的基本内容.....	(126)
第二节 企业所得税的计算、会计帐务处理及实例 分析.....	(140)
第七章 外商投资企业和外国企业所得税的缴纳	(146)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税的基本 内容.....	(146)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的计算、 会计帐务处理及实例分析.....	(153)
第三节 关联企业转让定价及其处理.....	(170)
第八章 固定资产投资方向调节税	(178)
第一节 固定资产投资方向调节税的基本内容.....	(178)
第二节 固定资产投资方向调节税的计算、会计 帐务处理及实例分析.....	(183)
附表 1. 固定资产投资方向调节税税目税率表	(195)
附表 2. 国家禁止发展项目表	(214)
第九章 资源税的缴纳	(218)
第一节 资源税的基本内容.....	(218)
第二节 资源税的计算、会计帐务处理及实例分析	(223)
第十章 个人所得税的代扣代缴	(230)
第一节 个人所得税的基本内容.....	(230)
第二节 个人所得税扣缴义务人的权利、义务和法律 责任.....	(236)
第三节 个人所得税应扣缴税额的计算、会计帐务处理 及实例分析.....	(239)

第十一章	其它税种的缴纳	(249)
第一节	土地增值税的缴纳.....	(249)
第二节	房产税的缴纳.....	(258)
第三节	土地使用税的缴纳.....	(265)
第四节	车船使用税的缴纳.....	(272)
第五节	城乡维护建设税的缴纳.....	(276)
第六节	印花税的缴纳.....	(285)
第十二章	税务代理	(290)
第一节	税务代理概述.....	(290)
第二节	税务代理人的选择.....	(293)
第三节	税务代理业务的办理.....	(296)
第十三章	发票的使用与管理	(301)
第一节	发票的概念及基本内容.....	(301)
第二节	发票的种类及使用范围.....	(302)
第三节	发票的领购和印制管理.....	(303)
第四节	发票的开具和保管.....	(306)
第五节	增值税专用发票使用与管理.....	(307)
第六节	发票的检查及违章处理.....	(313)
第十四章	税务争讼与处罚	(319)
第一节	企业税务行政复议.....	(319)
第二节	企业税务行政诉讼.....	(325)
第三节	税收犯罪.....	(328)

第一章 税制改革概述

第一节 税制改革的必要性

税收是国家组织财政收入的基本手段,又是国家调节经济的重要杠杆。新中国成立以来,国家根据各个时期政治、经济发展的需要,进行了多次税制改革,它们在促进经济的发展,政治目标的实现和保证国家财政收入等方面都起了积极的作用。

党的十四大提出,我国经济体制改革的总目标是建立社会主义市场经济。这就要求国民经济各部门都必须行动起来,按市场经济的要求,来进行调整、改革。我国原有的税收体制的基本思想、基本框架、基本体系是在第二步利改税和 1984 年工商税制改革的基础上建立起来的,当时正值全面的经济体制改革刚刚展开,传统的计划经济模式尚未发生根本的变革,原税制不可避免地留下了计划经济的烙印。税制建立后,随着改革的进行,又进行了多次大大小小的修补,以处理当时出现的新问题、新情况。这样,原税制体系就必然缺乏应有的完整性和规范性。显然,这样的税制如不进行彻底改革,是无法适应市场经济这个崭新的经济体制要求的。就是在这种背景下,经过长时间的酝酿,国务院决定全面推行税制改革,并从 1994 年 1 月 1 日起,全面施行新税制。

概括起来讲,我们这次税制改革的必要性和紧迫性是基于以下五点理由:

一、建立、发展、完善社会主义市场经济,必须建立一套符合市

市场经济客观经济要求的新税制。

这次税制改革,从根本上说,是为了适应市场经济要求。拿市场经济这把尺子对照我国原有的税制,我们可以发现其中有许多不适应性。这种不适应性具体表现在如下几个方面

(一)企业所得税方面。

1. 企业所得税制税种、税率设置不合理,呈现出税种过多、税率复杂的局面。如大中型国有企业实行的是 55% 的比例税率;国有小型企业与集体企业采用的是八级超额累进税率,税率从 10%—55%;私营企业实行的是 35% 的比例税率;涉外企业实行的则是更加优惠的外资企业所得税。又如,在税利分流试点中,厦门特区的企业所得税率为 15%,重庆企业的最高所得税率则为 35%,相差 20%。这就是说,厦门企业只有重庆企业所得税负担的 43%,上述按不同区域、不同的企业性质设置税率、税种,必然会造成这种情况:(1)严重扭曲了市场经济公平竞争的准则,影响了所得税杠杆调节作用的发挥,使得不同经济成分、不同经济区域的企业之间难以展开公平合理的竞争。(2)过高的大中型国有企业所得税税率,与十四大提出的“以公有制包括全民所有制和集体所有制经济为主体,个体经济、私营经济和外资经济为补充,多种经济成分长期并存发展”的改革要求不相适应,这不仅会影响企业经济效益,挫伤大中型国有企业的积极性,而且还会动摇公有制经济的基础。(3)不利于联合经营、股份制试点、企业集团组建等适应社会主义市场经济体制要求的新生事物的发展。(4)不符合简化税制的要求,同时也影响了税收征管水平的提高。

2. 名义税率与实际税率严重脱节。据对天津市企业税收负担情况调查表明,1988、1990、1991 三个年度所得税负担的平均值,国有企业为 32.56%,集体工业企业为 28.26%,私营工业企业为 32%。这种与名义税率相差较大的情况,不但会掩盖国家财政收入与企业实际税收负担的真象,而且还会影响社会对企业税收

负担的正确理解和评价,影响企业积极性的发挥,有损国家税法的严肃性,同时,也不利于对减免税规模的合理控制。

3. 企业所得税不能很好地起到贯彻国家产业政策的要求。在某些方面,企业所得税的调节方向与产业政策的发展顺序已呈逆向运行。其中一个突出问题,就是国家产业政策所鼓励发展的基础工业、原材料工业,大都由所得税负担较重的大中型国有企业从事,而日益膨胀的加工工业中,却有不少是所得税负担较轻的集体企业、私营企业。还有,同样是从事基础工业生产的小冶金厂、小炼油厂却比同行业的大中型国有企业所得税负担轻,而小冶金厂、小炼油厂却又正是国家产业政策限制发展的项目。此外,在与企业所得税相配套的还贷政策和减免税管理等方面,产业政策所起到的正向调节作用也不明显。

4. 税前扣除标准混乱,所得税的课税基础受到了严重侵蚀。所得税税前列支标准混乱主要表现在以下几个方面:(1)成本列支与费用开支范围不统一。我国企业所得税主要包括国营、集体、私营和三资企业所得税,由于没有规范统一的会计准则,财务核算方法各异,相应地造成了各类企业间在税前扣除中存在着折旧差、销售费用差、技术开发费差以及税前还贷差等等。(2)税前扣除项目内涵解释不规范、随意性很强。比如每个所得税法均明确指出“经国务院财政部及国家税务总局准许列入成本的其他费用均可列支。”于是,形成了政出多门的趋势,近年间出台了上百条列支项目,导致开支范围日趋扩大,开支标准逐渐提高,各项费用的开支界限也越来越模糊。(3)地区间盛行扣除攀比,由于税前扣除的法律约束性较差,各地纷纷在税前扣除上“开刀”,把它当成了简易高效的税收优惠政策加以运用,这种“非法”优惠政策的滥用,造成了所得税的大量流失。

5. 企业所得税改革缺乏顺序性和配套性。承包制这种企业制度,虽然对增强企业活力起到了一定推动作用,但对所得税制度的

冲击也是显而易见的。第一,承包制实行过程中,出现了不但包利,而且还将企业所得税打进承包基数的现象。这一方面破坏了税法的严肃性,同时,包税将利改税成果一笔勾销,又回到了利改税前税利不分的老路。第二,承包制包死了企业上缴国家的利润,使国家财政收入的弹性下降。第三,国有企业在产权制度改革没有取得实质性突破的情况下,国家与企业的“父子”关系仍然存在,企业对国家只能是包盈不包亏。

6. 企业“税前还贷”制度,使国家税收严重流失,并加剧了社会总供需平衡。

由于国有企业所得税负担过重,企业无力进行技术更新改造。为了解决这一问题,便允许企业经财政部门同意后,利用银行贷款进行技改。但由于这一办法本身就不规范,许多企业借贷进行基本建设或用于其他消费。结果出现了“银行负责贷款、企业负责花钱、财政负责还贷”的局面。这一方面直接减少了国家财政收入,另一方面曾一度使社会投资过度膨胀,使投资效益锐减。

(二)个人所得税方面。

我国原个人所得税体系包括三个税种:个人所得税、个人收入调节税、城乡个体工商户所得税。

在市场经济条件下,个人所得税应起到调节个人收入差距,促进社会公平和组织国家财政收入的作用。但原有的这套个人所得税制是难以起到这些作用的:

1. 个人收入调节税的某些征管规定不适合我国国情,造成严重偷漏税。如个人收入调节税规定,劳务报酬收入、承包、承租收入不超过一定限额的,可以到月底和工资、薪金收入合并缴纳所得税。由于我国对这类收入缺乏有效的监管系统,加上许多纳税人税法观念淡薄,致使许多偷税者屡“偷”不止。许多走穴者、倒买倒卖者赚得巨款,而鲜有缴纳个人所得税的。这样,个人收入调节税就无法发挥其应有的职能作用,并在实际上打击了守法者,鼓励了偷

税人。

2. 在税率设计上,纳税人普遍反映:起点高、级距近、最高税率 60% 不够合理。这种税率结构不利于调动纳税人纳税的自觉性,相反,税率过高,会使逃税避税现象更加严重,造成税负不均、税款流失。

通观世界各国的个人所得税制,最高一般不超过 50%。

3. 随着经济的发展,原有的起征点已不再适用。个人所得税起征点为 800 元,个人收入调节税起征点为 400 元,这在当时可以说是基本适应的。但是,近几年来,由于通货膨胀的影响和人民生活水平的提高,个人基本生活费用提高了,税法实际上已经课及个人基本生活费用。这就有悖个人所得税设立原则。

4. 城乡个体工商业户税收负担过重。在最初设计个人所得税时,只考虑到个体户收入丰裕的一面,而未能将他们的收入水平与企业职工收入水平做客观的、全面的对比。事实上,个体工商业户虽目前收入较高,但他们却不享有企业职工享受的医疗保险、退休金、住房等实物福利,将这些因素考虑进来,对个体户征收“个体工商业户所得税”和“个人收入调节税”两个税,税负就有些过重了。

(三)流转税方面。

1. 产、增、营三税自成本系,互不交叉,由此导致调节作用的弱化及不适应性。本来,流转税应由两个税种调节,一个是对商品生产、流通进行全面调节,主要作用是组织财政收入;另一个税种则是根据国家政策,对某些产品进行特别调节,这是国际上通行的方法。这种税种设置方法,既有利于充分发挥市场对资源配置的效率,又能控制对某些产品的消费。而我国这三个税的设置却不属这种双层调节的方式;不能完全发挥市场经济条件下流转税应有的作用。

2. 流转税仍然存在着重复征税的问题。近几年来,增值税的征收范围不断拓广,但仍有相当部分产品交纳产品税。对这部分产

品征税,就仍存在生产环节越多,税负越重和“税上加税”的情况。

3. 增值税税率设计不够科学和规范。由于我们过去过分强调流转税的调节作用,为了调节不同产品的盈利水平,按产品类别共设计了 11 档之多。结果导致各产品税负严重不均,并使税制复杂化。同时,增值税实行价内税,即税金包含在价格内,一方面不便于企业进行成本核算,影响企业经营效益;另一方面,也给税收征管工作带来困难。

4. 流转税名义税率虽高,但因减免较多,税基不断被侵蚀,实际税负不断下降。如 1984 年以后,电力行业产品税率调至 25% 的高税,但由于又允许其实行税前还贷,使其实际税负降至 10%。显然,这有损税法的严肃性。

总之,市场经济要求有一个公平的竞争环境,要求所有企业免受税收歧视;市场经济呼唤法制,这就要求税法要有应有的科学性和严肃性。原税法中凡不能适应市场经济这些要求的成分,必须尽快剔除。

二、建立政府对经济的宏观调控,要求建立一套完善的、健全的税收体系。

市场不是万能的。市场对经济资源的配置,是通过价格信号对生产的引导和企业之间的竞争来实现的,因而带有相当大的盲目性。这种盲目性的突出表现,便是某些产品生产的“一哄而起”,造成生产的过剩和资源浪费。这就要求政府利用各种经济的、法律的、甚至是行政的手段来对经济进行调节,以实现国民经济总量上和结构上的平衡。这些手段中,税收是最重要、最有效的经济杠杆之一。但我国原有的税制中存在着以企业性质分设税种,以内外资分设税制以及税收优惠不规范等问题,致使税收调节作用减弱,“空调”甚至逆向调节现象发生。因此,建立一套科学的、健全的税收体制,是加强政府对经济的宏观调控的要求。

三、进行税制改革,是大力组织财政收入的需要。

近年来,我国国民经济发展迅速,国民收入年增长率都在10%左右。但我国的财政却日益艰难,财政收入占国民生产总值的比重一直呈下降趋势,1992年已降至18.9%。这种比例之低,在世界各国中也是罕见的,财政收入已经不能再满足政府实现其社会职能和经济职能的要求了。

我国财政收入占国民收入比重下降,一个最重要的原因就是税收收入的下降。承包制使国民收入分配过分向企业倾斜;税前还贷减少财政收入;而税收优惠、减免的不规范性,使税收优惠过多、过滥,造成财政收入严重流失;而一些部门、单位的乱摊派、乱集资,使税基受到严重侵蚀。

要从根本上改变这一切,并切实提高财政收入水平,保证国家职能的圆满完成,我们就必须严肃法纪,改革税收制度,彻底堵塞税收中的漏洞。

四、税制改革是整个经济改革中的重要一环。

以分税制改革为主要内容的财政体制改革,以及金融体制、外贸体制、国有资产管理体制的改革,与税制改革都是互为条件、互相依存、互相促进的,也就是说,税制改革是深化经济体制改革中不可或缺的一环,而且它的改革还必须先行一步。

比如,我们要进行分税制改革,其中 心内容便是将事权和税收在中央和地方之间进行划分。所以,实行分税制的一个基本前提便是建立完善的中央税和地方税体系。但原有的税制中,适合作地方税的税种少,制度也不尽规范。这就要求我们进行税制改革,尽快建立科学的、完备的中央税和地方税体系,为分税制改革铺平道路。

五、进行税制改革是促进扩大对外开放,与国际惯例接轨的需要

市场经济是开放的经济,随着我国对外开放的扩大,我国的经济已走上国际舞台,成为国际经济的有机组成部分。国家对经济的

管理包括税收管理也必然要和国际惯例接轨。原有的税制中,针对外商投资企业制定的一些税收条例是当时历史条件下的产物,有的仍能继续适用,有的需要修改,有的需要一些新的条例来代替。这就要求我们必须加快涉外税制的改革,消除税制中妨碍内外资企业公平竞争的因素,实现内、外税法的接轨。当然,由于涉外税制改革事关改革开放大计,进行中必须讲求稳妥、渐进和适时。

第二节 税制改革的基本 原则和特点

社会主义市场经济理论的提出,是对我国十四年改革开放实践的总结和升华,它不仅是我国社会主义商品经济发展的需要,而且也是我国政治体制和经济体制改革的必由之路。税制改革是经济体制改革的一个重要组成部分。无疑,其改革的目标、基本条件必须建立在社会主义市场经济理论之上,必须体现以解放和发展生产力为目的。这是税制建设的基本指导思想和必须遵循的一条原则,它关系到税制改革的成败和前途。

本次税制改革要着眼于两个方面,也就是社会主义市场经济的两个要素,即市场经济的主体——企业;商品流通的场所——市场。企业是商品生产的主人,商品是市场内核或主体,市场是商品得以交换、实现其价值的场所和媒介。

企业是市场经济的主体。但是,过去在计划经济模式下,企业只是国家的附属物,是国家机关下属的车间。企业生产什么、生产多少,产品销路等等,企业均无权过问。企业生产成果分配也是统收统支。也就是说,整个资源配置过程都是由国家一手操办的。实践证明,这严重地压抑了劳动者的积极性,极大地束缚了生产力的发展,造成资源的浪费和经济低效益。社会主义市场经济模式确立

后,资源配置工作将一改国家包办的状况,而由企业通过市场竞争来完成。但企业从政府附属物转变为市场主体,需要有一个过程。就目前而言,转变中仍有两个关键问题尚未能很好解决:一是国家与企业关系仍未理顺,企业(尤其国有企业)不能真正成为独立生产、自主经营的商品生产者和经营者;二是企业的经营机制未能从根本上得到转换,使企业的经营自主权落不到实处。这就要求我们利用一切手段来帮助企业尽快进入市场,促进企业向市场主体的转化。在国家可以利用的手段中,税收是最重要的一个。所以,这次税制改革一个重要目标,就是要促进企业成为独立的商品生产者,促进企业生产经营机制的转换。

市场经济必须统一、公平,税制建设也必须适应这个要求,为建立一个统一、公平的市场创造条件。这不仅是社会主义市场经济理论所决定,而且也是市场经济发展的内在要求。因此,本次税制改革还必须有利于建立一个统一、公平、完备的市场体系。

国家对经济的有效调控是社会主义市场经济理论核心之一。市场本身是中性的,具有盲目性,也是动荡不定的。正因为如此,早期资本主义国家由于经历了几次大的经济危机后,国家的经济干预加强,或者说国家对经济的宏观调控得以确立。在社会主义条件下,国家对经济调控同样应是只能强化不能削弱。实现国家对经济的有效调控,当前要解决好两个问题:一是政府要彻底转变职能,重点是将管理经济的手段由过去的行政命令,转移到经济手段管理经济。二是国家与企业的经济关系主要是税收关系。这样才能作到国家调控市场,市场引导企业。而现行税制暴露出的问题是税制不健全导致法律关系软化,刚性不强,人治代替法治,或把税收当做无所不能的调控手段,扭曲税收职能;或把税收层层变通,使税收管理混乱,导致税收庇护,形成地方保护主义,统一的市场被分割得支离破碎,社会资源不能在全社会范围内得到最优配置。这也是本次税改要解决的中心问题之一。