



新编会计丛书

# 新税制计税与会计处理

王 宏 王黎明 王明之 主编

中国商业出版社

|    |     |     |     |     |     |     |
|----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| 编委 | 左言忠 | 姬脉平 | 刘洪运 | 张冰  | 李玉民 | 滕振庆 |
|    | 张鸣悦 | 李华堂 | 刘根生 | 滕惠友 | 吴金洋 | 包自祝 |
|    | 王建新 | 李培华 | 刘洪印 | 王自安 | 杨俊良 | 袁晓兰 |
|    | 崔振泉 | 解佃青 | 高隆家 | 张方海 | 杨全喜 | 周宝江 |
| 主审 | 王功民 |     |     |     |     |     |

## 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《新税制计税与会计处理》。

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,力图进一步培养、训练读者的实际计算和操作技能。本书既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。既可作为财经学校财税、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8月于北京

# 目 录

|                       |       |
|-----------------------|-------|
| 第一章 税收制度与税制改革.....    | (1)   |
| 第一节 税收概念.....         | (1)   |
| 第二节 税制改革 .....        | (12)  |
| 第三节 税制要素 .....        | (24)  |
| 第四节 企业纳税基础知识 .....    | (35)  |
| 第二章 增值税计税与会计处理 .....  | (66)  |
| 第一节 增值税概述 .....       | (66)  |
| 第二节 应纳税额计算 .....      | (80)  |
| 第三节 增值税会计处理 .....     | (91)  |
| 第三章 消费税计税与会计处理.....   | (115) |
| 第一节 消费税概述.....        | (115) |
| 第二节 应纳税额计算.....       | (139) |
| 第三节 消费税会计处理.....      | (140) |
| 第四章 营业税计税与会计处理.....   | (157) |
| 第一节 营业税概述.....        | (157) |
| 第二节 应纳税额计算.....       | (165) |
| 第三节 营业税会计处理.....      | (169) |
| 第五章 资源税计税与会计处理.....   | (178) |
| 第一节 资源税概述.....        | (178) |
| 第二节 应纳税额计算.....       | (187) |
| 第三节 资源税会计处理.....      | (190) |
| 第六章 土地增值税计税与会计处理..... | (194) |
| 第一节 土地增值税概述.....      | (194) |

|      |                           |       |
|------|---------------------------|-------|
| 第二节  | 应纳税额计算                    | (197) |
| 第三节  | 土地增值税会计处理                 | (199) |
| 第七章  | 企业所得税计税与会计处理              | (204) |
| 第一节  | 企业所得税概述                   | (204) |
| 第二节  | 应纳税额计算                    | (210) |
| 第三节  | 企业所得税会计处理                 | (225) |
| 第八章  | 个人所得税计税与会计处理              | (246) |
| 第一节  | 个人所得税概述                   | (246) |
| 第二节  | 应纳税额计算                    | (252) |
| 第三节  | 个人所得税会计处理                 | (264) |
| 第九章  | 外商投资企业和外国企业所得税计税与<br>会计处理 | (275) |
| 第一节  | 外商投资企业和外国企业所得税概述          | (275) |
| 第二节  | 应纳税额计算                    | (279) |
| 第三节  | 外商投资企业和外国企业所得税会计处理        | (292) |
| 第十章  | 城乡维护建设税计税与会计处理            | (308) |
| 第一节  | 城乡维护建设税概述                 | (308) |
| 第二节  | 应纳税额计算                    | (309) |
| 第三节  | 城乡维护建设税会计处理               | (310) |
| 第十一章 | 车船税计税与会计处理                | (315) |
| 第一节  | 车船税概述                     | (315) |
| 第二节  | 应纳税额计算                    | (318) |
| 第三节  | 车船税会计处理                   | (318) |
| 第十二章 | 房产税计税与会计处理                | (322) |

|                 |                           |              |
|-----------------|---------------------------|--------------|
| 第一节             | 房产税概述.....                | (322)        |
| 第二节             | 应纳税额计算.....               | (324)        |
| 第三节             | 房产税会计处理.....              | (325)        |
| <b>第十三章</b>     | <b>土地使用税计税与会计处理.....</b>  | <b>(326)</b> |
| 第一节             | 土地使用税概述.....              | (326)        |
| 第二节             | 应纳税额计算.....               | (331)        |
| 第三章             | 土地使用税会计处理.....            | (332)        |
| <b>第十四章</b>     | <b>印花税计税与会计处理.....</b>    | <b>(335)</b> |
| 第一节             | 印花税概述.....                | (335)        |
| 第二节             | 应纳税额计算.....               | (342)        |
| 第三节             | 印花税会计处理.....              | (344)        |
| <b>第十五章</b>     | <b>固定资产投资方向调节税计税与会计处理</b> |              |
|                 | .....                     | (347)        |
| 第一节             | 固定资产投资方向调节税概述.....        | (347)        |
| 第二节             | 应纳税额计算.....               | (351)        |
| 第三节             | 固定资产投资方向调节税会计处理 ...       |              |
|                 | .....                     | (356)        |
| <b>附录:新税制法规</b> |                           |              |

# 第一章 税收制度与税制改革

## 第一节 税收概念

### 一、税收的定义

税收是国家为实现其职能的物资需要,按照法律规定的标准,强制地参与国民收入分配和再分配,无偿向经济单位和个人取得实物或货币的一种分配关系,它是国家取得财政收入的一种基本形式。

税收的定义概括以下四个方面的内容:

1. 税收的主体是国家。国家为了行使其职能,维持其活动,就需要财政上的保证和支持,税收就是国家取得财政收入的一种基本形式。

2. 税收分配的前提和条件是国家的政治权力。国家取得任何一种财政收入,一般是凭借政治和财产两种权力。从国有企业利润中收取的收入,是国家凭借对生产资料的所有权向企业收取的;国家征税则凭借的是政治权力,而不是财产权力。

3. 国家征税是按照法律规定的标准无偿地征收。这说明税收不是以单位或个人的意愿随意征收的,而是严格依据法律进行征收。税收的取得是不需付出任何报酬的,征税的结果,是把个人的和经济组织的一部分收入无偿地转移为国家所有。

4. 税收是参与国民收入分配和再分配的特定分配关系。

国家机器运行所需要的财力物力,必须从社会产品的分配中取得。国家通过征税参与社会产品和国民收入的分配,把一部分社会产品和国民收入强制性地转化为国家所有,然后根据国家的意志支配使用。

## 二、税收的本质

税收的本质是以国家为主体,对社会剩余产品进行分配的一种特定的分配关系。社会总产品可分为C、V、M三部分,C用于补偿生产过程中的物质消耗,是经济单位进行再生产的物质条件;V作为社会成员的生活资料,用于补偿活劳动消耗,保证劳动力再生产的需要;M是可供社会支配的剩余产品,用于非生产消费和积累,是税收赖以存在的物质基础。没有社会剩余产品,就不可能产生税收,社会剩余产品愈大,那么税收也愈加丰裕。由于税收具有明确的课税对象和税率,税收可以随着客观经济的发展变化而升降,在一定的社会制度下,有利于正确处理国家、集体、个人的三者利益,是国家支配剩余产品的较好形式。国家通过税收,在参与社会剩余产品的配分、再分配的过程中,必然产生一系列的分配关系,比如,国家与国有企业的分配关系,国家与集体经济组织的分配关系,国家与个体工商业户的分配关系,国家与个体工商业户的分配关系,国家与外商投资企业和外国企业的分配关系以及国家与城乡居民之间的分配关系等等。这些分配关系不同于社会的一般分配范畴,如工资、利润、利息、地租等。税收是以国家为主体的一种特定的分配关系,这就是税收的本质。

## 三、税收的特征

税收具有强制性、无偿性和固定性三个特征。

### (一) 税收的强制性

税收的强制性,指国家征税是通过法律规定、通过法律形式强制进行的。税收法律、法令是由国家制定,并由国家强制力保证执行的行为规则,是国家法律的组成部分,具有强制、约束作用,而且对征税双方都有约束力。税法明确规定应该纳税的任何单位和个人,都必须依法纳税,否则就属违法,要受到法律制裁。我国税收的强制性,在法律中是有明确体现的。社会主义法律体现了人民的共同意志和根本利益,同时需要依靠群众贯彻实施。我国税收是人民的税收,税收的强制性是在同人民利益根本一致的前提下确立的,体现了国家依法征税的强制性和广大人民群众依法纳税的自觉性的结合。

### (二) 税收的无偿性

税收的无偿性,指国家对纳税人征税是无偿的。税款为国家所有,不再直接归还纳税人,国家不需要支付任何报酬。征收的税款由国家统一分配和使用。社会主义国家是代表全体人民的,全部国家机器也都是为保护人民,为人民服务而设置的,所以税收一部分用于国家机器的正常运行,另外一部分又用于人民生活水平的逐步改善和提高。从这个角度上来讲,税收又返还给了全体人民。

### (三) 税收的固定性

税收的固定性,是指国家在征税之前,预先以法律形式规定了具体的课税对象、明确的征收比例或征收数额。国家和纳税人都要按照预定标准征收或缴纳,双方都不得随意改变。当然,从国家的角度来讲,随着客观经济形式的变化,或实行某项政策的需要,可以修订税法,开征某种新税或取消某种不适合经济形势的税收,提高或者降低某种税率以至某些税的征

收标准,但这些修改或变化必须经过法律程序得到法律的认可。从纳税人的角度来讲,由于经营上或者其他客观因素导致纳税困难,可以向税务机关申请减征或者免征某些税收,由税务机关调查核实后,根据法律认可的税收管理权限予以审批。

税收的固定性还表现在时间上。在税法中规定了纳税人的缴纳期限,必须在规定时间内纳税,否则要加收滞纳金。这样就保证了国家能够及时取得财政收入。

税收的强制性、无偿性和固定性,通称“税收三性”。它们是相互联系、相辅相成,缺一不可的统一整体,是税收区别于其他财政收入的基本标志,也是鉴别一种财政收入是不是税收的尺度。

#### 四、税与费的区别

税与费的区别,主要是从以下三方面来划分的。

##### 1. 从是否具有无偿性上划分

税收是纳税人对国家应尽的义务,是无偿的;费是向受益者收取的一种代价,是需要偿还的。

我们知道,税收是“国家不付任何报酬而向居民取得东西”,依法纳税是公民对国家必须履行的义务,因而是无偿的。而费则是有关部门或单位向受益者收取的一种代价,是为自己所耗费的工本收取补偿,因此收费一方必须向付费者提供服务或方便。比如:医院向病人收取挂号费和门诊费,就要给病人诊治疾病;公路部门收取养路费,就要给运输车辆提供良好的道路设施;司法部门收取诉讼费,就要对诉讼双方辨清是非曲直,作出公正的审判;工商管理部门收取市场管理费,就要给个体户和摊贩提供经营摊点场地和各种服务,保证正常的市场秩序。也就是说,交费对收付双方来说,是一种双向的

交换,而不同于税收那种单向的缴纳。

这里,我们附带说一种特殊的收费——罚款和没收。罚款和没收是处罚手段,虽然也具有强制性和无偿性,但却不具备固定性的特征,也不带有普遍性。它只是在某种特定的情况下,对少数应该受到处罚的人或单位的一次性处分,并不能固定地、连续地取得经济收入。因此,就其本质来讲,仍然是一种行政的或法律的手段,与税收是不同的。

## 2. 从征收主体上划分

由代表政府的各级税务、财政、海关等部门按各自分管的范围进行征收的一般是税;由其他政府部门和事业单位收取的一般是费。

现在,我国税收的绝大部分收入是由税务部门征收管理的,此外,还有财政部门征收管理的农业税、牧业税、契税和耕地占用税以及由海关征收管理的关税和船舶吨税。而费就不同了,费的种类很多,大致上我们可以把它们分为两类。一类是在社会活动中,有关部门、单位因提供劳务或按成本耗费向企业和个人收取的费用,如企业向运输单位或个人支付的运输费,向管理部门支付的管理费和手续费;医院向病人收取的挂号费、门诊费等等。这些属于业务经营费用,完全不同于税收,是十分容易加以区别的。另一类是政府机关为单位 and 居民个人提供某种特定服务,或批准使用国家权力而取得的费用。这类费用的收取形式,往往容易同税收混淆起来。比如公路部门向运输单位和个人的车辆收取的养路费,地质矿产部门向开采企业和个人收取的矿产资源补偿费,工商行政管理部门向个体工商业户收取的市场管理费等等。但是这些费与税收有一个很大的区别,就是行政主体的不同。即这些费不是由税

务、财政和海关等部门征收,而是由其他有关部门和单位征收的。

### 3. 从款项的使用方法及用途上划分

税收是由国家支配,列入中央预算和地方预算统一安排使用,而大多数收费都不列入财政预算,只用于部门的业务支出需要和地方的专项支出,实行专款专用。

税收目前已占我国财政收入的百分之九十以上。这也意味着每年国家财政预算的绝大部分支出,都是通过税收来实现的。而大多数收费都是不列入财政预算的,基本上都是用于本部门的业务支出或专项费用。

从以上三方面,我们大致可以分清税与费的区别。当然,还有一种最明显的区别,就是名称上的区别。无论收取什么款项,都应开具收据。从开出的收据上,人们可以很容易地看出自己缴付的究竟是税还是费。对于稍具税收基础知识的人来说,还可以根据国家开征税种的名称,来鉴别出哪些是税,哪些是费。

## 五、税收的职能和作用

税收职能与税收作用是既有区别又有联系的两个概念。税收职能是指税收所固有的职责与功能。它是税收本质的具体表现。税收作用则是税收在一定政治经济条件下具体表现出来的效果,它可以随着不同历史时期政治条件的变化而变动。

### (一) 社会主义税收职能

#### 1. 组织财政收入的职能

国家通过征税,强制地、无偿地取得一部分社会产品,能够把纳税人的一部分收入转归国家所有,形成国家的财政收

入,这就是税收组织财政收入的职能。在我国社会主义条件下,积极积累国家资金的职能,表现为从国家的需要和社会经济发展的实际情况出发,设置适当的税种、把分散在成千上万个经济单位或个人手中的、劳动人民为社会创造的纯收入筹集起来,形成国家发展社会主义经济和其他各项事业,提高人民物质文化生活水平,巩固人民民主专政,履行国际主义义务的财力保证。社会主义国家除了维持正常活动的各项经费外,还需要巨额资金进行重点建设。因此,只有充分运用税收积累国家资金的职能,才能更好地为社会主义现代化建设服务。

## 2. 调节经济的职能

税收调节经济的职能,是国家在通过税收形式参与社会产品分配与再分配过程中,对社会经济的调整和影响。国家向纳税人征税,把一部分社会产品转归国家所有,客观上必然会改变社会产品在各种纳税人之间原有的利益分配格局。这样,国家能够通过参与社会产品的分配和再分配,调节生产、流通和消费,调节不同地区、部门单位和不同经济成份的收入水平,以达到国家的政治经济目的,实现国家的方针政策,促进国民经济的综合平衡。在我国社会主义时期,税收调节经济的职能具体表现在以下三个方面:

第一,调节生产结构。税收对不同生产部门,对不同企业、不同行业、不同产品,采取多征或少征、减征或免征等办法,支持发展短线产品的生产,限制长线产品的生产,从而促使社会生产结构趋于合理,促进国民经济持续、稳定、协调地发展。比如,国家通过控制减免税的办法限制小烟厂、小酒厂和一些盲目发展的行业,通过降低税率,鼓励发展国家急需的产业,如交通运输、能源等等。

第二,调节社会经济结构。一是在大力促进社会主义公有制企业发展的前提下,调节公有制的企业的收入,正确处理国家与企业的公配关系,保证国家进行重点建设的资金需要,同时又能调动企业、职工的社会主义积极性,把微观经济搞活;二是调节其他经济形式的收入,促进其坚持社会主义方向,在国家宏观指导下健康发展,以适应社会主义初级阶段条件下,公有制为主导,多种经济成分并存,共同发展的客观要求。

第三,调节地方收入,正确处理国家和地方的分配关系。我国政治上的统一性和经济上的计划性,决定了国家财力的主要部门应当集中以保证国家进行重点建设和满足国家实现其职能的需要。同时,在保证国家全局利益的前提下,要使地方掌握适当的财力,满足地方因地制宜、发挥本地区经济优势的资金需要,促进地方经济的平衡发展。

### 3. 监督社会经济活动的职能

税收在对社会产品的生产、流通和消费等环节进行调控的过程中,必然要对所有从事生产经营活动的单位和个人进行日常的检查、监督和控制,这就是税收监督社会经济活动的职能,一般地讲,税收监督属于权力监督性质,凡是税法涉及到的单位和个人,不论其经济性质如何,不论其经营范围大小,不论其经营时间长短,都必须接受税务部门的监督,不得以任何借口拒绝,否则,就会受到法律的制裁。毫无疑问,税收监督是通过征收活动来实现的,税务部门在征税过程中,可以了解、掌握和监督企业的生产和经营情况,要求所有经营单位和个人,只要有应该纳税的行为,就必须按照国家的税法纳税。国家通过税收监督,维护国家利益不受侵犯,打击经济领域里的各种犯罪活动,促使经济单位和个人坚持社会主义的

经营方向,从而维护正常的税收秩序和经济秩序。

税收积累国家资金、调节社会经济、监督社会经济活动的这三个职能是相互联系、相互依存、相互制约、相辅相成的整体。税收参与社会产品和国民收入的分配过程,也是税收三个职能存在的共同的前提条件。税收只有通过积累国家资金才能调节社会经济活动和监督社会经济活动。反过来,调节社会经济活动和监督社会经济活动这两个职能是积累国家资金的保证,只有这两个职能的实现才能保证和积累国家资金的顺利实现。在税收实际工作中,只有正确地运用税收的三个职能,才能充分发挥税收的作用。

## (二)税收的主要作用

税收作用指税收职能在一定社会经济条件下的发挥,以及由此对社会经济生活产生的各种影响和效果。不同国家或同一国家的不同历史时期,由于社会政治经济条件不同,国家赋予税收的任务不同,税收发挥的作用也不同。在生产资料私有制的奴隶社会和封建社会,生产力水平低下,商品经济不发达,国家以阶级专政和对社会进行一般管理为主,很少干预社会经济生活。限于这些条件,税收主要是筹集财政资金,以满足国家活动和统治阶级奢华的消费需要。税收成为占统治地位的剥削阶级对广大劳动人民进行剥削的工具。在商品经济高度发达的资本主义社会,税收了仅为政府筹集大量的财政资金,而且开始被用来体现政府的社会经济政策,协调社会经济关系,监督并制裁违反税法的社会经济行为,成为资产阶级政府管理社会经济的重要手段,发挥着日益重要的作用。新中国建立后,税收掌握在广大劳动人民群众当家作主的国家手中,在筹集社会主义建设资金,体现国家社会经济政策,促进

社会经济有计划按比例发展等各方面,都发挥了十分重要的作用。社会主义初级阶段里,税收的主要作用是:

1. 为社会主义现代化建设筹集大量财政资金的作用。社会主义现代化建设是规模宏大的长期任务,需要巨额资金。税收作为国家参与国民收入分配的主要形式,也是筹集财政资金的主要形式。它通过法律规定进行强制、无偿、固定性的课征,对于国家有计划的和及时、足额、稳妥地取得财政资金,具有重要作用。

2. 调节社会经济生活的经济杠杆作用。社会主义市场经济条件下,税收是国家对宏观经济进行调控的主要手段。税收的调节作用,是借助于正确的税收政策,优化的税收制度,以及严格的执法守法来完成的。调节的目的在于使微观经济活动尽可能符合国家宏观经济决策的要求,以保证社会经济的协调发展。税收调节,主要包括对社会供求总量的调节;对所有制结构的调节;对产业结构、产品结构及消费结构的调节;对流通的调节;对国民收入分配的调节;对资源配置的调节;对级差收益的调节;对国际经贸关系的调节;对国民个人财富分配与积累的调节等等。

3. 规范社会经济行为的作用。税收法律法规作为社会主义市场经济条件下诸多经济法规的重要组成部分,必然成为国家监督和管理社会经济活动的规范。这对于国家以法制手段管理社会经济运行,维护社会经济秩序,保护合法经营,打击违法活动等,具有十分重要的作用。

## 六、税收制度

税收制度指国家各种税收法律、法令、条例、实施细则和征收管理体制及具体办法的总和。简称“税制”。它是国家征

税和纳税人纳税的法律依据和行为规范,具体体现国家的意志和政策,规定了国家与纳税人之间的征纳关系,是税收运行的载体。税收制度的组建,由特定历史时期的生产力水平、生产关系性质与内容、经济体制与运行机制、国家管理社会的方式与目的,以及税收所应发挥的作用来决定。优化的税收制度,不仅适应而且能够促进社会经济的发展;违背客观规律的税收制度,则会阻碍甚至破坏社会经济的正常运行。因此,税收制度应依发展变化了的客观条件,适时地加以调整、改革与完善,以充分发挥税收的各项职能作用。

税收制度建立原则指国家在设计或建立税收制度时应依据的标准。确立税收制度的建立原则,主要目的在于通过税收政策的选择和税收制度的设计,正确处理国家、企业、职工个人三方面的物质利益关系,及其他各方面的社会经济关系。许多经济学家曾提出过多种税制建立原则。主要有英国古典政治经济学家 A·斯密提出的平等、确实、便利、最少征收费用四原则;当代西方各国普遍遵循的效率原则、公平原则、稳定经济原则等。我国税收制度的建立,一般认为应遵循下列原则:

(1)普遍纳税原则。根据社会主义市场经济的需要,建立复合税制,选择较多课税对象,实行普遍纳税,以保证国家的财政需要和对社会经济生活的普遍调节。

(2)公平税负原则。遵循社会主义市场经济发展规律,对各类纳税人和课税对象实行平等纳税、合理负担,在实现经济公平的前提下,以促进企业竞争;在实现社会公平的前提下,以调节社会财富的分配和积累。

(3)讲求效率的原则。税制的设计和税负的确立,应体现