

新 稅 制

企业納稅会计与 納稅检查

檀祿华 主编



化学工业出版社

96
F812.42
264
2

XHK 63/04

新税制企业纳税会计 与纳税检查

檀禄华 主编



化学工业出版社

·北京·

(京)新登字 039 号

图书在版编目(CIP)数据

新税制企业纳税会计与纳税检查/檀禄华主编. —北京:化学工业出版社,1994

ISBN 7-5025-1440-6

I. 新… II. 檀… III. 税收会计-税收管理-税收制度-中国 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(94)第 10145 号

责任编辑:李志清 周国庆

封面设计:郑小红

*

化学工业出版社 出版发行

(北京市朝阳区惠新里 3 号)

河北三河科教印刷厂印刷

新华书店北京发行所经销

*

开本 850×1168 1/32 印张 12 字数 334 千字

1994 年 10 月第 1 版 1994 年 10 月北京第 1 次印刷

印 数: 1—5,000

定 价: 13.80 元

主 编: 檀禄华

副主编: 杨新军 高 標 郭爱军 宋文晖

李 明 岳平子 刘英民

撰稿人员:

檀禄华 郭爱军 宋文晖 杨新军 李 明 袁永民

高 標 岳平子 赵改素 孙秀琴 檀立叶 胡津华

张建国 宋惠敏 王秀云 刘宝山 李 岩 徐淑荣

刘英民

前 言

随着我国改革开放深入、稳健、全面、迅速的发展和社会主义市场经济的确立,我国新税制已于1994年1月1日起施行。新税制关系到千家万户,特别关系到各级各类企业的切身利益,并赋予税务机关新的任务。为便于广大企业和税务机关有关人员学习、掌握、执行新税制,我们编写了《新税制企业纳税会计与纳税检查》一书。

本书从介绍税收原理入手,以税收征管法、各税条例及其细则和现行财会制度为依据,全面详细地阐述了新税制各税的内容、会计核算和纳税检查。以理论紧密联系实际,深入浅出,突出实务为宗旨,以各级各类企业和各级税务机关为对象,以使企业了解、掌握新税制,依法纳税,税务机关及其检查工作人员了解、掌握企业纳税会计核算为目的,意在使企业熟知税收检查,税务机关通晓纳税会计核算。为适应日益发展的对外经济贸易业务需要,本书对纳税外币业务的会计核算和纳税检查设专章有重点地论述,以求纳税与征税融汇贯通,协调一致,减少内耗,提高交纳和征收工作效率,保证国家财政收入。

本书共11章,由檀禄华主编。书稿由赵改素初审,檀禄华总纂定稿。

本书由教学、科研、税务和财会实务工作者共同编写。由于水平所限,加之时间仓促,难免存有缺点错误,欢迎读者批评指正。

编 者

1994年6月于石家庄

目 录

第一章 绪 论	1
第一节 税收的特征、职能和作用	1
第二节 税收制度与税法	4
第三节 税收制度要素	10
第四节 现行税收制度分类	18
第五节 企业纳税会计核算的依据和原则	21
第六节 纳税检查的依据与原则	32
第二章 纳税检查的意义、任务、方法、步骤和内容	50
第一节 纳税检查的意义、任务和方法	50
第二节 纳税检查的形式和步骤	58
第三节 纳税检查的主要内容	62
第三章 企业增值税纳税会计核算与检查	86
第一节 增值税纳税会计核算	86
第二节 增值税征税范围的检查	94
第三节 增值税销项税额的检查	98
第四节 增值税进项税额的检查	107
第四章 企业营业税会计核算与检查	112
第一节 企业营业税概述	112
第二节 企业营业税会计核算	121
第三节 企业营业税纳税检查	129
第五章 资源税、消费税会计核算与检查	138
第一节 资源税、消费税概述	138
第二节 资源税、消费税会计核算	145
第三节 资源税、消费税纳税检查	153
第六章 关税会计核算与检查	156
第一节 关税概述	156
第二节 关税会计核算	163

第三节	关税纳税检查	167
第七章	企业所得税会计核算与检查	180
第一节	企业所得税概述	180
第二节	企业所得税会计核算	199
第三节	企业所得税纳税检查	219
第八章	地方各税会计核算与检查	239
第一节	地方各税概述	239
第二节	地方各税会计核算	275
第三节	地方各税纳税检查	286
第九章	企业纳税外币业务会计核算与检查	292
第一节	企业纳税外币业务概述	292
第二节	企业纳税外币业务会计核算	293
第三节	企业外币业务纳税检查	308
第十章	税收征收管理	325
第一节	税收征收管理的意义	325
第二节	税务登记、纳税申报和税款征收	326
第三节	凭证、帐簿及发票管理	339
第四节	税收征管的法律责任	343
第十一章	纳税报表及税收检查会计报表	350
第一节	纳税申报的编制	350
第二节	税收会计报表	351
第三节	税收会计检查报告及税务文书	366
附 录	企业所得税会计核算的补充与修订	371

第一章 绪 论

第一节 税收的特征、职能和作用

一、税收的特征

税收是一个经济范畴,又是一个历史范畴,是经济范畴和历史范畴的统一体。所谓经济范畴,指税收是社会生产力发展到一定历史阶段,即存在剩余产品时的必然结果,是一切社会形态下社会再生产不可缺少的组成部分。所谓历史范畴,指税收是人类社会发展到一定历史阶段,即产生了阶级和国家时的产物,但不同社会形态下的税收具有不同的规定性,体现着不同的国家意志。因此,税收作为经济范畴和历史范畴的统一体,是随着社会剩余产品的存在、私有制和阶级的出现、国家的产生而产生,随着社会生产方式的发展、生产力水平的提高和社会形态的变革而发展,在不同的社会形态下发挥着不同的重要作用,并成为不同社会形态下国家实现阶级统治和经济协调不可缺少的手段。

税收的具体含义,概括而言,就是国家为了满足社会共同需要,凭借其政治权力,按照事先确定的对象和标准,对社会剩余产品所进行的强制、无偿的分配,是取得财政收入的一种特殊分配,体现了特殊的分配关系。

税收作为特定的财政收入形式与其他财政收入形式相比,从其所代表的社会产品价值来看和其他财政收入一样,但从其形式特征来看是不同的。构成税收范畴的形式特征,通常概括为强制性、无偿性和固定性。

(一) 税收的强制性

税收的强制性,指税收取得是以国家的政治权力为直接依据,而不是以生产资料直接所有权为依据。我们知道,社会产品的分配是解

决社会产品价值量归谁占有、归谁支配,以及占有多少、支配多少的问题。按照一定原则分配的结果,必然发生社会产品所有权、占有权或支配权的单方面转移。这就决定了社会产品分配的实现,或是依据生产资料的所有权,或是依据作为经济基础的政治强制权。税收就是国家以其政治权力为依据对社会产品进行的一种分配,这就是说,国家征税不受生产资料直接所有权的限制,并且对不同所有者都可以行使征税权。因此,国家征税可以凭借其政治权力,以法律、法令形式颁布税收制度和条例等,国家税务执法机关依照法律强制征税,纳税人必须依法纳税。税收之所以是财政收入的强有力的主要形式,就在于有国家以其政治强制力作保证。任何社会组织和个人违反税收法律都会受到应有的制裁。

(二) 税收的无偿性

税收的无偿性,是指国家征收取得的税款,归国家所有和支配,对纳税人既无需偿还,也无需支付任何报酬。正如列宁指出:“所谓赋税,就是国家不付任何报酬而向居民取得东西”。税收这种无偿性形式特征是国家对具体纳税人的特殊规定,区别于国家国债收入、货币发行收入及规费收入等。国家发行国库券(公债),国家是作为债务人对债券持有者具有直接的偿还责任,应如期归还和付息。国家发行货币,虽然从形式上看是无偿的,但货币发行却体现着国家对现钞持有者的负债。规费收入是国家机关为社会公民提供某种服务的取得,而不是纯粹意义上的无偿占有。税收这种无偿性,对国有企业、集体企业、个体经营者以及社会团体都是如此。国有企业两权分离后就更加明显,无可置疑。

(三) 税收的固定性

税收的固定性,是指国家以法律形式事先规定对什么征税以及征多少税。社会组织、个人的各种收入、财产和行为是经常的、普遍的客观存在,对其征什么税、征多少,一经国家法律事先规定,非经法律程序批准不得随意改变,这就充分体现了税收的固定性。税收固定性内容包括两方面:其一是非经法律程序批准就连续有效。其二是课税对象和征收额度之间的量的关系是有固定限度的。所以税收固定性

包括时间上的连续性和征收量上的限度性。这种固定性对征纳双方均有制约作用,即纳税人只要取得应税收入或发生了应税行为,就应依法履行纳税义务,税务执法机关及其人员必须严格按照事先规定的标准征收,不得随意多征或减征、免征。

总之,税收上述三个特征,是不同社会、经济制度国家税收共有的特征。同时三个特征是统一的不可缺少的整体,是鉴别一种财政收入是否是税的基本尺度。因此,税收财政收入的确定,必须同时具备税收上述三个基本形式特征,否则就不能称之为税。

二、税收的职能及作用

税收是国民收入分配的范畴已被共识,税收的职能是指税收在其分配过程中固有的、经常存在的基本功能。而税收的作用是税收职能的外在表现,是人们运用税收职能的结果。因此说,税收的职能和税收的作用是同一问题的两个方面,既相互联系,又有区别。税收职能作为税收范畴中固有的或内在的功能,它是无条件的,是各种社会制度下共同的。税收作用由于是职能的外在表现及其运用结果,因此,是有条件的,受社会主客观条件制约的。所以税收的作用在不同的社会制度下,由于经济条件差别,税收作用必然存在广度和深度上的差别。弄清税收职能与作用的关系具有重要的理论和实践意义。

税收职能是税收固有的、抽象的、无条件的内在于税收分配过程中的基本功能。这种功能自从税收产生之后,在不同社会制度各个国家被经常地、广泛地使用。具体讲,有以下四个职能。

1. 组织财政收入,满足国家需要。自从税收产生以来,古今中外所有国家,无不把组织财政收入作为税收的首要的和基本的职能。所谓组织财政收入职能,是指国家运用其掌握的征税权,根据国家的需要,由其专门机构和人员,将社会成员为社会劳动创造的那部分价值集中起来,形成国家拥有和支配的财政收入。因而,税收的这种职能称之为财政职能。

2. 调节经济职能。税收调节经济的职能,是以组织财政收入为前提,是由其财政职能所派生。这就是说国家通过税收组织财政收入必然改变社会成员之间的分配比例,从而对经济结构、经济利益乃至整

个经济发展产生这样或那样的影响,这种影响作用的结果即是税收实施对经济的调节。税收对经济的这种调节称之为税收调节经济职能,这种职能在任何社会制度下都是客观存在的,只是对其认识程度和运用成效不同而已。因此,它已是所有国家直接掌握调节其经济的重要经济杠杆。

3. 监督管理职能。税收监督管理与其调节经济一样,是以组织财政收入为前提,是财政职能的派生。税收的财政、调节经济和监督管理三个职能的关系是简单明了的,财政职能是组织财政收入,而国家通过组织财政收入对经济进行调整,要达到国家对财政收入的需要,并按照预定目标调节经济,必须对财政收入及对经济调节的实施进行监督管理,以便达到既满足国家对税收收入的需要,又保证经济协调发展。税收监督管理,主要是指通过税收制度、政策等对生产、流通等经济单位的经济活动,客观的、内在的监督管理职权。具体讲,就是税收执法机关及人员对企业经济活动是否遵守税收制度和财经纪律以及是否存在各种不合理或不合法的经营进行有效地监督管理,以保证税收收入和调节经济的实现。但需指出的是:这种监督,应是先监督税收自身,而后对企业的纳税进行监督。税收监督是监督税收的作用和效果,而监督税收是税收监督的手段和方法。所以税收监督和监督税收是同一问题的两个方面,是密不可分的整体。税收监督管理职能的实施,是财政和调节经济职能实现的重要条件和保证。

4. 国家主权职能。一个主权国家的主权,主要体现在政府、军队、警察、法院、监狱等政治主权的存在和对内对外经济主权的存在。一个国家政治上的独立是以经济上的独立为前提条件的。因为政治主权——国家机器、机构、人员需要有经济上的保证,而这种经济保证主要通过税收收入实现。其对内对外经济主权,体现的一个主要方面,是征税自主权(税收法律、法令、制度的制定和实施权)。税收的这种自主权,体现了税收国家主权的职能。

第二节 税收制度与税法

一、税收制度

税收制度,简称税制。它是主权国家依据税收分配规律制定的,用以调整税收分配关系的规范。其主要内容包括:税收法规、条例、实施细则等。

由上述可知,税收是国家凭借政治权力,按照既定标准,无偿地征收取得的财政收入。它既体现了特定的分配关系,又具有强制性、无偿性和固定性。因此,税收制度在税收分配过程中具有十分重要的地位和作用。税收制度根据国家对于税收收入的需要,调节经济的要求及便于监督管理,合理地规定纳税人必须履行的义务和税务执法部门的职责任务,以及设置各个税种而形成税收体系。税收制度的结构体系,说明税收制度是纳税主体和税务执法机关及其人员的规范。具体讲,纳税人作为纳税主体,作为不同的所有者和物质利益主体,有自己对归自己所有财产及其所产生的物质利益的所有权和获得权,而税收制度规定,并强制纳税人执行,将本来属于纳税人所有的一部分社会产品或国民收入,无偿地缴纳给国家,并对什么纳税,纳什么税,纳多少税都有具体规定,纳税人只有照规定纳税的义务,而无协商讨论的余地。税务执法机关作为国家职能部门,担负着为国家组织财政收入,监督经济活动正常运转的任务,但对其具体职责,及其履行其职责和程序、办法等都有明确的规定,以保证税收征纳合理、合法、公平、准确、顺利。

税收制度作为对征纳双方的规范,在世界范围内,无论其社会制度如何,是客观存在的,但既有相同之处,又有区别。就其相同之处而言,世界任何国家任何时期的税收制度,都受其生产力发展水平的制约。在生产力水平较低的情况下,税收制度的完善程度就差,反之,则较好。从税收制度要素结构讲,任何社会形态下的税收制度,无论其税种多少,叫什么名称,也不论各税种的内容如何,都是由纳税人、课税对象、税率等税制要素构成的。就其区别而言,税收制度作为上层建筑的组成部分,体现着国家统治阶级的利益,必然反映国家的政治、经济政策。在以剩余价值规律为主要经济规律的社会里,税收制度反映着牟取剩余价值阶层的利益;在以国民经济有计划按比例发展规律和价值规律为主要经济规律的社会里,税收制度必然反映社

会整体利益。但税收制度随其政治、经济的变化而相应改革变化。因此,不同社会形态的不同国家或地区,同一社会形态下的不同国家或地区,同一国家或地区的不同历史阶段,其税收制度都呈现不同的特征。

二、税法

税法,即税收法律、法规的简称。税法是国家调整税收分配关系的法律规范,是国家法律体系的重要组成部分,是经过立法程序批准的、经济法系列的一种法规。就其名称而言,包括税法、税则、条例等;就其形式而言,包括宪法、刑法、民法等国家基本法律中的税收条款和各个单行税法。单行税法包括单行税法本身和与之相配套的实施细则、补充规定等。

税法是国家法律体系中经济法系列的一种法规。其一般特征是:是统治阶级意志的体现,具有鲜明的阶级性,是统治阶级维护自己的利益,巩固其统治的工具;是和国家紧密相联的、由国家制定或认可的;是靠国家强制力保证实施的;是特定行为的规则,其约束力具有普遍性。但是,税法作为保证财政收入,调整国家与其社会成员之间的经济利益的特定法规,具有与一般法规不同的特征。

(一)税法以税收征纳过程为活动范围,以参与税收征纳过程的税务执法机关和社会成员为约束对象,是一种强制的、无偿的经济利益分配规范。

(二)税法作为强制的、无偿的经济利益分配规范,对规定的当事人的权利义务具有不平等性。所谓不平等是指作为税法当事人的国家、国家税法执法机关与纳税人,在社会政治、经济生活中,在税收分配关系中的地位是不平等的。具体讲,国家、国家税收立法机关享有决定的权利,它可以单方面决定产生、变更或终止征纳双方的权利义务关系,纳税人一方则不具有这种权利。

(三)税法是实体法和程序法的结合体。一般讲,不仅设有单行税收法规,而且设有对各个单行税法如何进行征收管理的法规。每个单行税法不仅规定对什么征税、由谁纳税、纳多少税、谁来组织征收等实体内容,而且还规定如何征税、如何纳税等具体程序内容。

(四)税法具有相对的稳定性、灵活性。就是说,税法作为国家法律体系中的经济法系的组成部分,一是说税法与其他法律一样是威严的,在一定时期内稳定不变。国家税务执法机关依照税法征税,不得随意变更征税范围和征税数量;纳税人必须依照税法按期足额缴纳税款,不得拖欠税款,更不允许偷税、漏税、抗税。二是说税法作为经济法系的组成部分,是与社会经济的发展变化密切相联的。社会经济发展变化,如社会经济改革及经济上有较大的发展,客观上要求税法适时做出反应,以免税收对社会经济产生不良影响。

三、税收制度与税法的关系

税收制度和税法都属于国家为调整税收分配关系而制定的规范。两者都属于上层建筑范畴。税法是税收制度的核心,税收制度是围绕税法制定的有关行政规范。一般地讲,税收制度同时也就是税收法规,两者是统一的。但税法与税收制度的形成、内容及特点也不尽相同。具体讲,税法同其他事物一样,有一个产生、发展的过程。税收制度发展成为税法,一般经由制定行政规范、试行后,待成熟时经过立法程序确立税收法规。所以,税法一般都是通过正式立法程序确定的税收制度,它是国家法律体系中经济法系列的组成部分,通常具有稳定性的特点。税收制度则是指国家税务结构的总体内容,包括税法和围绕税法制定的有关行政规范。它是国家财政经济制度的重要组成部分,作为行政规范,它具有灵活和变动性大等特点。

需要指出的是,税收制度中的一些行政规范,虽然没有经过立法程序正式批准,但是,这些行政规范一般是经过立法机关核准的,有些是由立法机关授权后制定的。因此也具有法律效力。

四、税收法律关系及其特征

税收法律关系,是指国家和纳税人之间依据税收法律规范而形成的一种具体的权利和义务关系。税收法律关系,和其他法律关系一样,是由主体、客体、内容三个要素构成的。要了解税收法律关系,就要知道税收法律三要素,特别是主体双方的法律关系。

(一)税收法律关系的主体

税收法律关系主体,是指参与税收法律关系的当事人,即税收法

律关系中权利的享有者和义务的承担者。它包括征税主体和纳税主体。

1. 征税主体。是指负责制定和执行税法的国家机关。它包括：

(1) 制定税收法规和行政规范的权利机关和国家行政管理机关。如全国人民代表大会及其常务委员会和国务院。

(2) 执行税法和税收行政规范,履行税收公务的职能机关。如国家各级财政机关、税务机关、海关等。

2. 纳税主体。是指负有纳税义务的企业、单位和个人。包括:全民所有制企业、集体企业、外商投资企业和外国企业、行政机关和事业单位、私营企业、各种经济联合体、股份制企业、个体户和个人。

(二) 税收法律关系的客体

税收法律关系的客体,是指税收法律关系主体的权利和义务所共同指向的对象,包括货币、实物、行为、智力成果等。如流转税法中规定的应税产品或劳务的经营收入额,车船税法中规定的应税车、船等。

(三) 税收法律关系的内容

税收法律关系的内容,是指税收法律关系主体(包括征税主体和纳税主体)所享有的权利和所应承担的义务。这是税收法律关系中最实质性的、核心的东西。从现实看,制定税法和税收行政规范的权利机关和国家行政管理机关的权利和义务,在宪法和其他基本法中都有明确的规定,但这些内容并不构成现实的税收征纳关系,而只有属于经济法系列的税收法规的具体内容才体现税务执法机关和纳税主体的权利和义务。根据我国税法规定,征税主体和纳税主体的权利和义务主要有如下方面内容。

1. 征税

(1) 征税主体的权利

① 税务执法机关的权利有:办理并审核税务登记;核定纳税期限;审核纳税申报表;在必要时确定纳税主体的应纳税额或征收率;及时足额征收税款并解缴入库;必要时采取纳税保证、税收保全措施和税收强制执行措施;审批、监督和管理发票;进行税务检查等。

②海关机关的权利有：对进出口货物和物品施行监督管理；对进出口货物和物品检查征税；查禁和处理走私案件、违法案件。

(2) 征税主体的义务

①税务执法机关的义务有：宣传税法，解答有关纳税问题；依法办理征税、减税、免税和退税；保障纳税人、扣缴义务人、代征人的合法权益；对纳税主体的帐务保密；对协税、护税有功者给予奖励或表扬，并为其保密；对纳税主体的询问、请求和申诉及时予以明确答复或报请上级机关处理。

②海关机关的义务有：严格依法监督，守好祖国大门；维护进出口货物和物品当事人的正当利益；退还多征税款。

2. 纳税

(1) 纳税主体的权利有：依法申请减税、免税和退税；就有关税务问题向税务执法机关提出咨询、请求；发生税务争议时，在缴纳税款、罚款、滞纳金后，于法定期限内有权要求税务复议和向法院起诉；有权对税务执法人员的违法行为进行检举、控告。

(2) 纳税主体的义务有：依法在规定期限内进行税务登记；按规定期限申报纳税事项并及时足额缴纳税款；按规定建立健全帐簿；按期如实报送财务会计报表及有关纳税资料；接受税务检查；执行税务执法机关的处罚决定，按期缴纳罚款和滞纳金。

(四) 税收法律关系的特征

税收法律关系与其他经济法律关系相比，有以下特征：

1. 税收法律关系中，征税主体始终是固定的，纳税主体则是变动的。所谓征税主体始终是固定的，是指国家及其执法机关，不论什么社会形态下的国家，也不论国家实施什么统治权力，以国家为一方，以社会成员为另一方的税收征纳关系是不变的。

2. 税收法律关系始终和物资利益相联系。前已述，国家征税是为了满足国家存在和行使职权的物质需要，为了取得所需。因此，不论国家税法规定向谁征税，对什么征税，都必然引起征纳双方以及纳税主体之间的物质利益多少的变化。

3. 税收法律关系中，国家作为征税主体和其所辖的纳税主体之

间的权利和义务不是对等的。在税收法律关系中,由于两个主体地位的差异,使得征纳两个主体的具体权利和义务产生差异。详见前述。

第三节 税收制度要素

税收制度要素,是指税法构成基本要素,包括课税对象、纳税人、税率、税收优惠、法律责任、纳税环节、纳税期限等。税收制度要素是税收基本形式特征的具体体现,是征税主体和纳税主体的权利和义务的法律表述。确定税收制度要素是形成税收分配的前提条件,是掌握税收制度的基础。

一、课税对象

课税对象,是指税法规定的对什么东西征税,是征税的标的物。又称缴纳税款的客体或税收的物质承担者。

课税对象是税收制度基本要素之一。课税对象是形成税收分配关系的物资前提。而税收分配是以征纳为表现形式的分配。税收分配无论是征还是纳都是相对于一定的物而言的,这个物就是课税对象规定的内容。从而可以知道,课税对象是税收分配的物质承担者。

社会经济的存在和发展与课税对象有着直接的联系。课税对象随社会经济存在、发展而存在和增加。社会经济生活中存在的可以作为课税对象的物或行为很多,可供政府选择。由于各国政府需要上的差异,因而各国税收制度确定的课税对象也不尽相同。目前,我国政府根据社会主义经济建设的需要,在税收制度中确定的课税对象主要包括:流转额、增值额、所得额、财产、特定行为和规定的几种自然资源。

课税对象的确定,只是对税收确定了一大范围,为了具体实施税收,还必须在确定了课税对象的基础上,对有些税种制定税目和计税依据。

(一) 税目

税目,即税收法规中规定的具体征税项目,是课税对象在质上的具体化。在确定课税对象的基础上规定税目,便于划清应税和非应税的界限,便于将课税对象按政策不同进行排列,实行区别对待。税目